

Оцінка облікової інформації для прийняття управлінських рішень

Важливим фактором досягнення компромісу між інформаційними вимогами менеджменту і інформаційним продуктом облікової служби підприємства є оцінка ефективності облікової інформації для прийняття рішень. Адже своєчасність, достовірність, повнота облікової інформації впливає не лише на ефективність управління прибутком, але й на динаміку репутації бізнесу в цілому. Стаття присвячена аналізу існуючих підходів до оцінки ефективності облікової інформації та обґрунтуванню моделі оцінки облікової інформації для прийняття управлінських рішень з урахуванням руху інформаційних потоків під впливом інтеграції зорової уваги та розуміння стратегічних планів бізнесу. Здійснено аналіз наукових підходів до розуміння сутності оцінки облікової інформації. Обґрунтовано елементи концептуальної моделі оцінки облікової інформації для прийняття управлінських рішень. Розкрито процес синтезу наукових основ оцінки облікової інформації в процесі прийняття управлінських рішень. Виявлено, що вивчення взаємозв'язку між увагою і судженнями має вирішальне значення для оцінки поведінки менеджерів у процесі прийняття рішень. Якість рішень являє собою здатність менеджерів приймати рішення, які узгоджуються зі стратегічними цілями бізнесу. При цьому, важливим фактором, що визначає якість прийнятих рішень, є кількість уваги приділеної стратегічним показникам ефективності при оцінці облікової інформації.

Ключові слова: управлінський облік, оцінка, управлінська звітність, облікова інформація, управлінські рішення.

Оценка учетной информации для принятия управленческих решений

Важным фактором достижения компромисса между информационными требованиями менеджмента и информационным продуктом учетной службы предприятия является оценка эффективности учетной информации для принятия решений. Ведь своевременность, достоверность, полнота учетной информации влияет не только на эффективность управления прибылью, но и на динамику репутации бизнеса в целом. Статья посвящена анализу существующих подходов к оценке эффективности учетной информации и обоснованию модели оценки учетной информации для принятия управленческих решений с учетом движения информационных потоков под влиянием интеграции зрительного внимания и понимания стратегических планов бизнеса. Осуществлен анализ научных подходов к пониманию сущности оценки учетной информации. Обоснованно элементы концептуальной модели оценки учетной информации для принятия управленческих решений. Раскрыто процесс синтеза научных основ оценки учетной информации в процессе принятия управленческих решений. Выведено, что изучение взаимосвязи между вниманием и суждениями имеет решающее значение для оценки поведения менеджеров в процессе принятия решений. Качество решений представляет собой способность менеджеров принимать решения, которые согласуются со стратегическими целями бизнеса. При этом важным фактором, определяющим качество принимаемых решений, является количество внимания, которое уделено стратегическим показателям эффективности при оценке учетной информации.

Ключевые слова: управленческий учет, оценка, управленческая отчетность, учетная информация, управленческие решения.

* Кузнецова Світлана Олександрівна, доцент кафедри міжнародних економічних відносин та фінансів Харківського торговельно-економічного інституту Київського національного торговельно-економічного університету (м. Харків), кандидат економічних наук, доцент.

Evaluation of Accounting Information for Making Management Decisions

The article analyzes the current approaches towards the evaluation of efficiency of accounting information and explains the accounting information evaluation pattern, when taking management decisions with due account for the information streams as influenced by the integration of visual attention and understanding of strategic business plans. Science-based approaches towards understanding the essence of evaluation of accounting information are under analysis. The elements of conceptual pattern of accounting information evaluation prior to taking management decisions have been explained. The process of synthesis of scientific basics of evaluation of accounting information, while taking management decisions, has been clarified. It is found that studying the interdependency between attention and judgment is crucial for evaluating the behavior of managers, while taking decisions. The quality of decisions stands for the capability of managers to take decisions, which comply with the strategic business goals. In this respect, the essential factor determining the quality of the decisions is the mindshare paid to the strategic efficiency indices, while evaluating the accounting information.

Keywords: management accounting, evaluation, management reporting, accounting information, management decisions.

Постановка проблеми. Бухгалтерський облік продукує інформацію для внутрішніх і зовнішніх користувачів, необхідну для прийняття рішень. В сучасних конкурентних умовах корпоративний менеджмент потребує якісної облікової інформації для управління з метою підвищення репутації підприємства на ринку. Внутрішніх користувачів цікавить конкретна згрупована, інтерпретована, зрозуміла інформація, яка задовольнить потреби в оперативному, тактичному і стратегічному управлінні.

Фінансова звітність в Україні, як відомо, регламентована на законодавчому рівні. Управлінська звітність, навпаки, запроваджується у діяльність підприємства за бажанням керівництва, тому моделюється у різних форматах і передається користувачам виходячи з потреб управління. При знаходженні компромісу між менеджментом і обліковою службою підприємства важливим фактором є оцінка ефективності облікової інформації для прийняття рішень. Від цього залежить не тільки вплив організації облікового процесу на внутрішні чинники управління прибутком, але й на підвищення репутації бізнесу в цілому.

Проте, на сьогодні, в науково-практичній літературі питання якісної оцінки ефективності облікової інформації для прийняття рішень залишається повністю нерозкритим.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Багато досліджень присвячено проектуванню, розробці, впровадженню в організаційну структуру підприємства апогею управлінського обліку – управлінської звітності, у вигляді носія облікової інформації (М.В. Корягін, П.О. Куцик [4], С.А. Кузнецова [5], О.В. Фоміна [13], М.М. Матюха [6], В.В. Сопко [3], К.В. Безверхий [1], Л.В. Нападовська [11], Р. Брусе (R. Bruce) [16]).

Сутність та методики оцінки якості облікової інформації розглядають у своїх працях М.Я. Дем'яненко та В.М. Рожелюк [2], Н.Л. Правдюк та М.В. Правдюк [9], Т.Ф. Плахтій [7, 8], І.Б. Садовська [10, 12], К.Є. Нагірська [10]. Психологічний вплив зорової уваги на прийняття управлінських рішень на основі облікової інформації досліджують зарубіжні вчені Я. Чен (Y. Chen), Дж. Жермис (J. Jermias), Т. Пангабен (T. Panggabean) [18], Р. Банкер (R. Banker) [14], Дж. Бірнберг (J. Birnberg) [15]. Однак постає питання, що відбувається на етапі передачі облікової інформації менеджменту. Як оцінити чи була управлінська звітність корисною, своєчасною, конкретною, а рішення, які прийняті на її основі – ефективними з позиції якісної складової управлінської звітності.

Не зменшуючи вагомості наукових напрацювань провідних вчених-обліковців, зауважимо, що проблематика оцінки облікової інформації для прийняття управлінських рішень ще не в повній мірі опрацьована в їх роботах. Тому існує необхідність поглиблення та розширення досліджень в даному напрямку.

Метою статті є аналіз існуючих підходів до оцінки ефективності облікової інформації задля розробки та обґрунтування моделі оцінки облікової інформації для прийняття управлінських рішень з урахуванням руху інформаційних потоків під впливом інтеграції зорової уваги та розуміння стратегічних планів бізнесу.

Виклад основних результатів дослідження. Досліджуючи питання якості облікової інформації Т.Ф. Плахтій виділяє наступні види підходів до розуміння сутності якості облікової інформації: консервативний, підхід з позиції облікової політики, процедурний, підхід з позиції менеджменту якості, підхід з позиції теорії управління ризиками, об'єктно-

Бухгалтерський облік

методологічний підхід, підхід з позиції ринку капіталу, комунікативний підхід [7, с. 40-43]. На нашу думку, лише процедурний і комунікативний підходи в деякій мірі рекомендовані до застосування при оцінці якості облікової інформації для внутрішніх користувачів – управлінської звітності. Всі інші підходи можуть використовуватися для оцінки якості фінансової звітності і задоволення потреб інвесторів та інших кіл зовнішніх користувачів.

Н.Л. Правдюк та М.В. Правдюк під сутністю якості облікової інформації розуміють домінантність комунікаційного підходу, за якого якість інформації визначається рівнем практичної придатності, можливості та ефективності її використання користувачами при прийнятті рішень. Водночас під якістю облікової інформації слід розглядати набір її якісних характеристик та властивостей, які існують об'єктивно та не залежать від ціннісних критеріїв та потреб зацікавлених сторін [9, с. 63].

Облікова інформація на підприємстві для внутрішніх користувачів передається у форматі управлінської звітності, яка проектується на кожному підприємстві індивідуально в залежності від запитів менеджменту [3, 4, 5, 6, 13, 20]. Облікова інформація оцінюється, частіш за все, в момент передачі управлінської звітності. Таку оцінку проводять працівники облікової служби, відтак вона не може бути об'єктивною. Вкрай необхідно, щоб при оцінці враховувався часовий фактор передачі облікової інформації. Важливим є не сам факт оцінки облікової інформації в момент її складання, а релевантний ефект від користування цією інформацією.

Оцінка якості облікової інформації, яка передається користувачам у вигляді управлінської звітності, вимагає дослідження усієї площини руху інформаційних потоків. Відтак пропонуємо елементи концептуальної моделі оцінки облікової інформації для прийняття рішень (рис. 1).

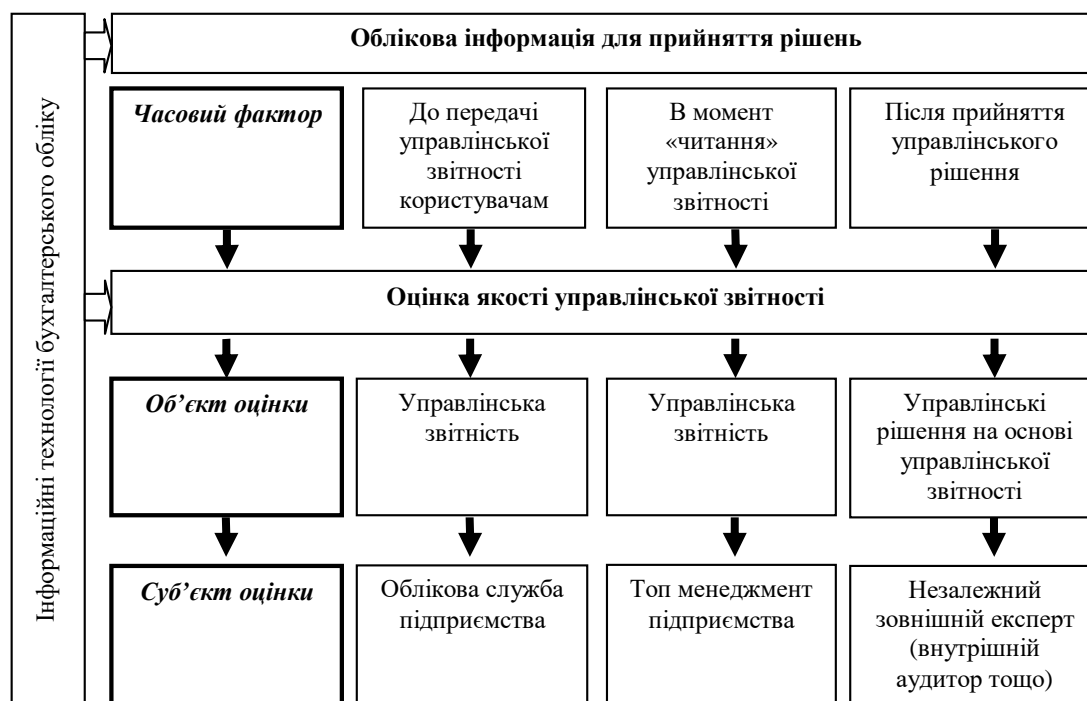


Рис. 1. Елементи концептуальної моделі оцінки облікової інформації для прийняття рішень

Джерело: розроблено автором.

Безумовно, розробники управлінської звітності на початковому етапі повинні оцінювати за всіма параметрами результат своєї діяльності, але в цьому випадку не можна уникнути суб'єктивізму. Тому більш важливі наступні етапи оцінки. В момент «читання» управлінської звітності оцінка проводиться топ-менеджментом підприємства і вагомість цього вектору доводиться корисністю інформаційної складової у момент прийняття управлінських рішень.

Складним елементом є оцінка облікової інформації після прийняття управлінського рішення на основі управлінської звітності. Дослідження може провести внутрішній аудитор підприємства або

незалежний зовнішній експерт навіть з міжпредметної галузі. Також комплексну оцінку ефективності управлінської звітності може надати керівник підприємства після закінчення звітного періоду на основі порівняння досягнутих цілей із запланованими показниками. Можливість проведення зазначених заходів не викликає заперечень. Однак інструментарій проведення оцінки управлінської звітності на основі прийняття управлінських рішень потребує подальшого дослідження.

Оцінити прийняте рішення на основі управлінської звітності можливо як в кількісному, так і в якісному вимірі. В кількісному вимірі оцінка зводиться для вивчення позитивних і негативних змін

в основних економічних показниках діяльності підприємства. Якісний вимір є багатопараметричним дослідженням у міжпредметних галузях і включає в себе вплив уваги та пам'яті на психологію прийняття рішень.

Попередні дослідження в галузі обліку доводять важливість уваги в поясненні поведінки менеджерів. Зокрема, Р. Каплан (R. Kaplan) стверджує, що показники управлінської звітності призначені зосередити увагу топ-менеджерів на критичних показниках [20, с. 168]. Зарубіжні вчені М. Ліпе (M. Lipe), С. Салтеріо (S. Salterio) наголошують, що менеджери, як правило, приділяють недостатньо уваги основним показникам фінансового і нефінансового характеру [19, с. 289].

Хоча важливість уваги доведена науковцями, але безпосереднє вимірювання уваги та дослідження впливу уваги на управлінські рішення досить незначні в галузі бухгалтерського обліку. Дослідники зазначають, що менеджери звертають увагу на будь-яку ключову інформацію, яку можливо достатньо дослідити та передбачити. Дж. Бірнберг (J. Birnberg) визначає важливість зв'язків між інформаційними потоками і релевантними рішеннями без точного вимірювання рівня уваги [15]. Різні погляди щодо підходів до оцінки облікової інформації об'єднує теза, що вивчення взаємозв'язку між увагою і судженнями має вирішальне значення для оцінки поведінки менеджерів у процесі прийняття рішень.

Ряд дослідників, серед яких Р. Банкер (R. Banker), Ш. Чанг (H. Chang), М. Піззіні (M. Pizzini) [14], Е. Кардіналз (E. Cardinaels) [17], вважають, що увага менеджерів пов'язана виключно з форматом управлінської звітності (описовий формат,

табличний, схематичний, графічний, причинно-наслідковий ланцюг тощо). Основною метою їх досліджень є поліпшення майбутнього дизайну управлінської звітності. Хоча це і корисно, ці дослідження ігнорують роль інформування менеджерів про стратегічні плани в залученні уваги.

Спираючись на психологію, маркетинг і технічну розробку пристрою для слідкування за очима людини, Я. Чен (Y. Chen), Дж. Жермис (J. Jermias), Т. Пангабен (T. Panggabean) [18] провели міжпредметні дослідження та висунули гіпотезу про роль зорової уваги в оцінці суджень і прийнятті управлінських рішень на основі управлінської звітності. Дослідники вважають, що менеджери, швидше за все, зосередяться на стратегічних планах, якщо вони раніше знали про їхнє існування, і стратегії компанії, незалежно від формату інформації [18, с. 116]. Візуальна увага тісно пов'язана з поліпшенням якості прийняття рішень.

Якість рішень визначається як здатність менеджерів приймати рішення, які узгоджуються зі стратегічними цілями бізнесу. Кількість уваги, яка приділена стратегічним показникам ефективності при оцінці, повинна бути важливим фактором, що визначає якість рішень. Тому варто дослідити, як впливає увага на якість прийнятих рішень на основі облікової інформації, особливо коли менеджери повинні проводити оцінки з використанням декількох критеріїв ефективності. З цього приводу розроблено і запропоновано синтез типів і видів оцінки облікової інформації в процесі прийняття ефективних управлінських рішень на основі візуальної уваги та розумового процесу (рис. 2).

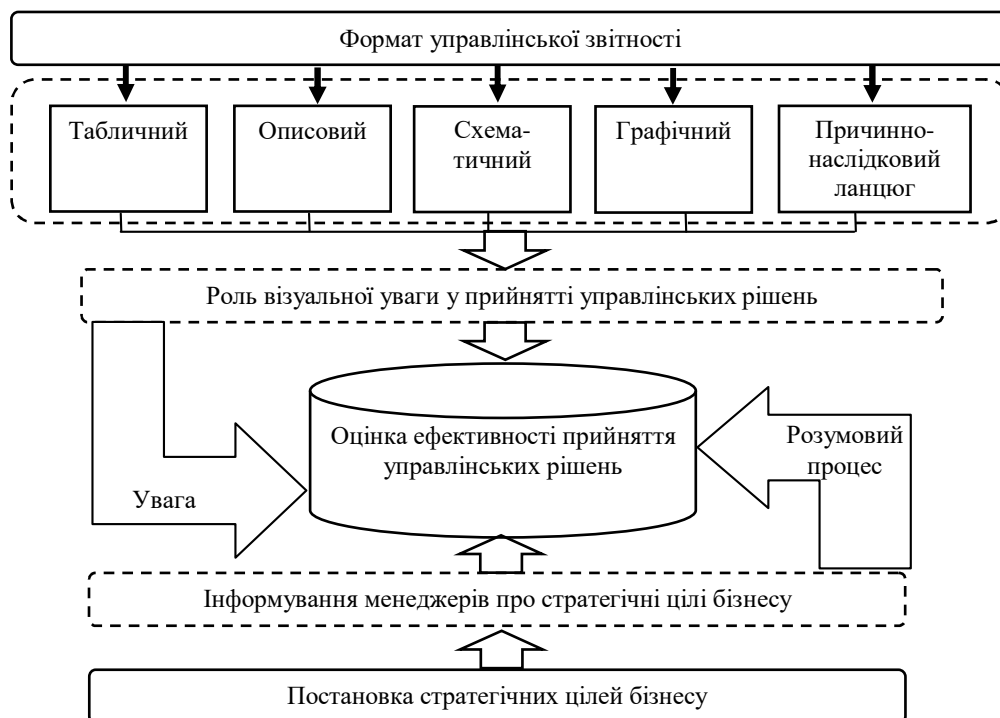


Рис. 2. Синтез наукових основ оцінки облікової інформації в процесі прийняття управлінських рішень
Джерело: розроблено автором.

Існує думка, що облікова інформація прямо впливає на управлінські рішення. Однак, на нашу думку, інформація безпосередньо не впливає на рішення, адже спочатку вона повинна бути отримана і оброблена. Увага використовується в якості фільтру, що охоплює типи і кількість облікової інформації, яка надана апарату управління. Розуміння типів і кількості облікової інформації суб'єктами, які приймають управлінські рішення, має вирішальне значення для оцінки якості управлінської звітності з урахуванням ролі уваги в прийнятті рішень. Відтак зосередження уваги на більш відповідній обліковій інформації може призвести до прийняття більш ефективних рішень за умов, що суб'єкти, які приймають управлінські рішення, приділять більше уваги відповідній інформації.

Висновки. На сьогодні у вітчизняній і зарубіжній обліковій літературі відсутній єдиний підхід до оцінки облікової інформації в умовах прийняття управлінських рішень. Така ситуація пояснюється існуванням різноаспектних підходів вчених до розуміння сутності оцінки облікової інформації.

За результатами проведеного дослідження виділено і обґрунтовано елементи концептуальної моделі оцінки облікової інформації для прийняття рішень, зокрема, запропоновано враховувати часовий фактор оцінки якості управлінської звітності.

Обґрунтовано синтез наукових основ оцінки облікової інформації в процесі прийняття рішень у взаємозв'язку з роллю візуальної уваги та розумового процесу. Якість рішення залежить від кількості часу витраченого менеджером на вивчення управлінської звітності та розуміння стратегії фірми, що, у поєднанні, дозволяє пояснити причини впливу на оцінку ефективності прийняття управлінських рішень та сприяє подальшому розвитку системи бухгалтерських наукових знань на основі застосування інтегрованого підходу.

4 Список використаних джерел

1. Безверхий, К. В. Методичні засади формування інтегрованої звітності підприємства [Текст] / К. В. Безверхий // Облік і фінанси. – 2014. – № 3(65). – С. 8-14.
2. Дем'яненко, М. Я. Системний підхід до формування облікової інформації для потреб управління [Текст] / М. Я. Дем'яненко, В. М. Рожелюк // Облік і фінанси. – 2016. – № 2(72). – С. 8-16.
3. Дисциплінарна матриця управлінської звітності: монографія [Текст] / В. В. Сопко, М. М. Бенько, О. М. Гончаренко та ін.; за заг. ред. В. В. Сопко. – Київ: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2016. – 456 с.
4. Корягін, М. В. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності: монографія [Текст] / М. В. Корягін, П. О. Куцик. – К.: Інтерсервіс, 2016. – 276 с.
5. Кузнецова, С. А. Управлінська бухгалтерська звітність: проблеми створення [Текст] / С. А. Кузнецова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 11. – С. 15-24.
6. Матюха, М. М. Особливості формування управлінської звітності про сукупні доходи (витрати) [Текст] / М. М. Матюха // Економічний часопис XXI. – 2013. – № 1-2(2). – С. 45-48.

7. Плахтій, Т. Ф. Аналіз підходів до розуміння сутності якості облікової інформації [Текст] / Т. Ф. Плахтій // Облік і фінанси. – 2015. – № 4(70). – С. 57-65.

8. Плахтій, Т. Ф. Історичний аналіз розвитку концепції «якісні характеристики облікової інформації» [Текст] / Т. Ф. Плахтій // Облік і фінанси. – 2016. – № 4(74). – С. 60-69.

9. Правдюк, Н. Л. Якість облікової інформації: сутність та методика оцінки [Текст] / Н. Л. Правдюк, М. В. Правдюк // Облік і фінанси. – 2016. – № 2(72). – С. 57-65.

10. Садовська, І. Б. Критерії оцінки якості управлінської звітності [Текст] / І. Б. Садовська, К. Є. Нагірська // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. – № 3. – С. 899-904.

11. Теорія бухгалтерського обліку: монографія [Текст] / Л. В. Нападовська, М. Добія, Ш. Сандер [та ін.]; за заг. ред. Л. В. Нападовської. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2008. – 735 с.

12. Учет. Экономика. Менеджмент. Проблемы и перспективы развития экономической науки и образования в условиях европейской интеграции: коллективная монография [Текст] / коллектив авторов под ред. С. Башевой, И. Садовской. – Луцк: Редакционно-издательский отдел Луцкого НТУ, 2015. – 543 с.

13. Фоміна, О. В. Управлінський облік у торгівлі: монографія [Текст] / О. В. Фоміна. – Київ: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2016. – 468 с.

14. Banker, R. D. The judgmental effects of strategy maps in balanced scorecard performance evaluation [Текст] / R. D. Banker, H. Chang, M. Pizzini // International journal of accounting information systems. – 2011. – № 12(2011). – pp. 259-279.

15. Birnberg, J. G. The role of attention and memory in accounting decisions [Текст] / J. G. Birnberg, M. D. Shields // Accounting, organizations and society. – 1984. – № 9. – pp. 365-382.

16. Bruce, R. Focusing on the factors which bring you a reputation dividend / R. Bruce // 10.05.2016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.iasplus.com/en/news/2016/05/bruce-column-reputation-dividend>

17. Cardinaels, E. Financial versus non-financial information: the impact of information organization and presentation in a balanced scorecard [Текст] / E. P. Cardinaels, M. G. Van Veen-Dirks // Accounting, organizations and society. – 2010. – № 35(2010). – pp. 565-578.

18. Chen, Y. The role of visual attention in the managerial judgment of balanced-scorecard performance evaluation: insights from using an eye-tracking device [Текст] / Y. Chen, J. Jermias, T. Panggabean // Journal of accounting research. – Vol. 54. – No. 1. – March, 2016. – pp. 113-146.

19. Lipe, M. G. The balanced scorecard: judgmental effects of common and unique performance measures [Текст] / M. G. Lipe, S. E. Salterio // The accounting review. – 2000. – No. 75. – pp. 283-298.

20. Management accounting: information for decision making and strategy execution / [A. Atkinson, R. Kaplan, E. Matsumura et al.]; 6th ed. – Upper Saddle River, N.J.: Pearson Education, 2012. – 526 p.

4 References

1. Bezverkhij, K. V. (2014). Metodichni zasady formuvannya integrovanoji zvitnosti pidprijemstva [Methodological bases of creating the enterprise's integrated reporting]. *Oblik i finansy*, (3(65)), 8-14.
2. Demjanenko, M. Ja. & Rozheljuk, V. M. (2016). Systemnyj pidkhd do formuvannya oblikovoji informacii dlja potreby upravlinnja [System approach to formation of accounting information for management]. *Oblik i finansy*, (2(72)), 8-16.
3. Sopko, V. V., Benjko, M. M., Ghoncharenko, O. M. et al. (2016). *Dyscyplinarna matrycja upravlinskoji zvitnosti [The disciplinary matrix of management reporting]* (ed. by V. V. Sopko). Kyiv: Kyivskyi natsionalnyi torhovelno-ekonomichniy universytet.
4. Korjaghin, M. V., & Kucyk, P. O. (2016). *Problemy ta perspektyvy rozvytku bukhghalterskoji zvitnosti [Problems and prospects of financial statements]*. Kyiv: Interservis.
5. Kuznecova, S. A. (2008). Upravlinsjka bukhghaltersjka zvitnistj: problemy stvorennja [Management accounting reports: creating problem]. *Bukhghalterskij oblik i audyt*, (11), 15-24.
6. Matjukha, M. M. (2013). Osoblyvosti formuvannya upravlinskoji zvitnosti pro skupni dokhody (vytraty) [Features of formation of management reporting of comprehensive income (loss)]. *Ekonomichniy Chasopys-XVI*, (1-2(2)), 45-48.
7. Plakhtij, T. F. (2015). Analiz pidkhdov do rozuminnja sutnosti jakosti oblikovoji informacii [Approaches to understanding the essence of the quality of accounting information]. *Oblik i finansy*, (4 (70)), 57-65.
8. Plakhtij, T. F. (2016). Istorychnyj analiz rozvytku koncepciji «jakisni kharakterystyky oblikovoji informacii» [Historical analysis of the concept of «qualitative characteristics of accounting information»]. *Oblik i finansy*, (4 (74)), 60-69.
9. Pravdjuk, N. L. & Pravdjuk, N. L. (2016). Jakistj oblikovoji informacii: sutnistj ta metodyka ocinky [The quality of accounting information: the nature and methods of evaluation]. *Oblik i finansy*, (2(72)), 57-65.
10. Sadovs'jka, I. B. & Naghirs'jka, K. Je. (2015). Kryteriji ocinky jakosti upravlinskoji zvitnosti [Criteria for assessing the quality of management reporting]. *Globalni ta nacionalni problemy ekonomiky*, (3), 899-904.
11. Napadovs'jka, L. V., Dobija, M., Sander, Sh. et al. (2008). *Teorija bukhghalterskogho obliku [Theory of accounting]* (ed. by L. V. Napadovs'jka). Kyiv: Kyivskyi natsionalnyi torhovelno-ekonomichniy universytet.
12. Sadovs'jka, I. B. (2015). *Uchet. Ekonomika. Menedzhment. Problemy i perspektyvy razvitiya ekonomicheskoy nauki i obrazovaniya v usloviyah evropeyskoy integratsii: kollektivnaya monografija [Accounting. Economy. Management. Problems and prospects for the development of economic science and education in the context of European integration]* (ed. by S. Bashevoy, I. Sadovskoy). Luts'k: Redaktsiyno-izdatelskiy otdel Luts'kogo NTU.
13. Fomina, O. V. (2016). *Upravlins'kij oblik u torghivli [Management accounting in trade]*. Kyiv: Kyivskyi natsionalnyi torhovelno-ekonomichniy universytet.
14. Banker, R. D., Chang, H. & Pizzini, M. (2011). The judgmental effects of strategy maps in balanced scorecard performance evaluation. *International journal of accounting information systems*, 12(2011), 259-279.
15. Birnberg, J. G. & Shields, M. D. (1984). The role of attention and memory in accounting decisions. *Accounting, organizations and society*, (9), 365-382.
16. Bruce, R. (2016). *Focusing on the factors which bring you a reputation dividend*. Deloitte Global Services Limited. Retrieved from <http://www.iasplus.com/en/news/2016/05/bruce-column-reputation-dividend>
17. Cardinaels, E. & Van Veen-Dirks, M. G. (2010). Financial versus non-financial information: the impact of information organization and presentation in a balanced scorecard. *Accounting, organizations and society*, 35(2010), 565-578.
18. Chen, Y., Jermias J. & Panggabean, T. (2016). The role of visual attention in the managerial judgment of balanced-scorecard performance evaluation: insights from using an eye-tracking device. *Journal of accounting research*, (1(54)), 113-146.
19. Lipe, M. G. & Salterio, S. E. (2000). The balanced scorecard: judgmental effects of common and unique performance measures. *The accounting review*, (75), 283-298.
20. Atkinson, A., Kaplan, R., Matsumura, E. et al. (2012). *Management accounting: information for decision making and strategy execution* (6th edition). Upper Saddle River, N.J.: Pearson Education.